

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

FACULDADE DE DIREITO

RAFAEL SEGALIN ZANELLA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS - UMA ANÁLISE DO INSTITUTO
SOB O VIÉS DA JUSTIÇA SOCIAL

CURITIBA

2014

RAFAEL SEGALIN ZANELLA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS - UMA ANÁLISE DO INSTITUTO
SOB O VIÉS DA JUSTIÇA SOCIAL

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em
Direito, do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade
Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Profª Drª Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

2014

TERMO DE APROVAÇÃO

RAFAEL SEGALIN ZANELLA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS - UMA ANÁLISE DO INSTITUTO SOB O VIÉS DA JUSTIÇA SOCIAL

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Orientador

Coorientador

JOSÉ ROBERTO VIEIRA
Primeiro Membro

DEMÉTRIUS NICHELE MACEI
Segundo Membro

AGRADECIMENTOS

Ao final de mais uma etapa de minha vida universitária, gostaria de registrar alguns agradecimentos especiais a certas pessoas que estiveram ao meu lado nesta longa jornada da monografia.

Antes de nominá-las, porém, rendo um primeiro voto de agradecimento a Deus, sem o qual nada seria possível.

Na sequência, gostaria de agradecer à Ana Paula Luciani de Carvalho, que leu, releu, teceu comentários, me ouviu falar sobre a imunidade tributária inclusive nas nossas horas de lazer, me apoiou e inspirou em todos os momentos desta caminhada. Gostaria de agradecê-la por estar sempre ao meu lado, compartilhando das minhas alegrias, das minhas tristezas, das minhas frustrações e das minhas conquistas, mostrando-me todos os dias que ninguém consegue ser feliz sozinho.

Também gostaria de deixar um agradecimento especial à minha família, ao meu pai José Geraldo, a minha mãe Lendair, a minha irmã Aline e a nossa cachorrinha Pequena, pelo refúgio familiar e pelo amor incondicional que em vocês sempre encontro.

Dedico também um agradecimento especial à Tia Nena, pessoa em quem confio, respeito e admiro como ninguém, por me ensinar desde pequeno que acreditar em si mesmo é o primeiro passo para se conquistar todos os sonhos.

Aos meus amigos de dentro e de fora da faculdade, em especial aos amigos do 5º diurno e do 5º noturno, bem como aos companheiros da Associação Atlética Acadêmica de Direito (A.A.A.D.) e do time de basquete do Direito UFPR, deixo meu agradecimento por vivenciarem comigo os momentos mais felizes da minha trajetória acadêmica. Tenham certeza que serão estes momentos que eu levarei da faculdade. Agradeço também por compreenderem o meu distanciamento no último ano em relação aos nossos habituais momentos de alegria e descontração.

Por fim, deixo também um agradecimento especial à professora Betina Treiger Grupenmacher, que me orientou não apenas na monografia, mas também na Iniciação Científica. Sempre solícita, aberta ao diálogo e engajada na formação de seus alunos, agradeço pelos importantes ensinamentos de direito tributário e pelo esforço e dedicação que despendeu na realização do VII Congresso Internacional de

Direito Tributário do Paraná, evento que em muito colaborou para a construção das ideias que serão apresentadas nesta monografia.

A todos, o meu muito obrigado!

“Todos nós temos condições físicas e técnicas para a escalada do Everest, mas o que vai nos levar lá para cima é a força interior de cada um. Pode ser difícil superar o vento, o frio e a falta de oxigênio, mas é muito mais difícil superar-se a si mesmo”.

(Waldemar Niclevicz)

RESUMO

As instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos desenvolvem uma atividade básica cuja obrigação, a princípio, recai sobre Estado, que é a prestação de serviços que garantam o cumprimento dos direitos sociais, a saber: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a proteção à maternidade e à infância, entre outros direitos elencados no art. 6º da Constituição Federal. Entretanto, como é por todos sabido, o Poder Público encontra sérias dificuldades para cumprir todas as necessidades da coletividade, de forma que estas instituições surgiram como forma de tentar minimizar os efeitos desta deficiência estatal. Em virtude disso, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade tributária no que tange aos impostos incidentes sobre renda, patrimônio e serviços (art. 150, IV, “c”, CF/1988), e no tocante às contribuições para o financiamento da seguridade social (art. 195, §7º, CF/1988), desde que estas entidades cumpram certos requisitos estabelecidos em lei. Com isso em mente, a presente monografia destina-se ao exame da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, de forma a demonstrar que o instituto se enquadra na categoria de incentivo fiscal, uma vez que demanda uma contrapartida por parte dos beneficiários para a sua fruição. Da mesma forma, o estudo visa a demonstrar que essa modalidade de exoneração fiscal constitui um mecanismo de concretização da justiça social, na medida em que fomenta a prática de atividades voltadas ao bem comum, sem criar distorções infundadas ou violar princípios e regras consagrados no texto constitucional.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Instituições de Educação e de Assistência Social Sem Fins Lucrativos. Incentivos Fiscais. Justiça Social.

ABSTRACT

Non-profit institutions of education and social assistance develop a basic activity that, in theory, relies on the State, which is to provide services that ensure the fulfillment of social rights, namely: education, health, nutrition, work, housing, leisure, protection of motherhood and childhood, among other rights listed in the 6th article of the Federal Constitution. However, as known by all, the Government faces serious difficulties in meeting the needs of the community, so that non-profit organizations have emerged as a way of trying to minimize the effects of the state's failures. As a result, the constitutional legislator decided to protect such initiatives with the grant of tax immunity on income, assets and services (art. 150, IV, "c", CF/1988), and on social security financing taxes (art. 195, §7º, CF/1988), since certain requirements established by law are met by these entities. Taking this into consideration, this monograph aims to examine the tax immunity of non-profit institutions of education and social assistance, in order to demonstrate that the institute fits in the category of tax incentives, since it demands a compensation from its beneficiaries for the enjoyment of the benefit. Likewise, the study aims to demonstrate that this form of tax exemption constitutes a mechanism for achieving social justice, as it promotes the practice of activities for the common good, without creating unfounded distortions or violating principles and rules enshrined in the Federal Constitution.

Keywords: Tax Immunity. Non-Profit Institutions of Education and Social Assistance. Tax Incentives. Social Justice.

LISTA DE SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

APAE – Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais

APMI – Associação de Proteção à Maternidade e Infância

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social

COFINS – Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social

CF/1988 - Constituição da República Federativa do Brasil - promulgada em 05 de Outubro de 1988

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DOU – Diário Oficial da União

EC - Emenda Constitucional

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

IN – Instrução Normativa

IR - Imposto de Renda

LC - Lei Complementar

LOAS – Lei Orgânica da Assistência Social (Lei nº 8.742/1993)

OS – Organização Social (Lei nº 9.637/1998)

OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Lei nº 9.790/1999)

PIS – Programa de Integração Social

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

SUDAM – Superintendência de Desenvolvimento do Amazonas

SUDENE – Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 11 |
| 2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS | 13 |
| 2.1. DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DO INSTITUTO | 13 |
| 2.2. CARACTERÍSTICAS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS | 15 |
| 2.3. PARALELO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO | 19 |
| 3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS | 21 |
| 3.1. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO | 21 |
| 3.2. INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL | 23 |
| 3.3. A DISCIPLINA JURÍDICA DOS ARTIGOS 150, VI, “c” E 195, § 7º, DA CF/1988 | 26 |
| 3.4. REQUISITOS PARA A FRUIÇÃO DA IMUNIDADE (ART. 14 DO CTN) | 29 |
| 3.5. AUSÊNCIA DE FINALIDADE LUCRATIVA | 36 |
| 4. A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL COMO CATEGORIA DE INCENTIVO FISCAL | 37 |
| 4.1. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS | 37 |
| 4.2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL COMO CATEGORIA DE INCENTIVO FISCAL | 41 |
| 5. IMUNIDADES, EXTRAFISCALIDADE E JUSTIÇA SOCIAL | 43 |
| 5.1. A EXTRAFISCALIDADE NA CONCESSÃO DA IMUNIDADE ÀS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS | 43 |
| 5.2. A IMUNIDADE DAS ENTIDADES BENEFICENTES E ASSISTENCIAIS COMO INSTRUMENTO PARA A REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL | 46 |
| 6. CONCLUSÃO | 50 |
| 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 53 |

1. INTRODUÇÃO

Com a evolução da civilização, o Estado, em sua vertente Social, passou a ser o grande responsável pela satisfação das necessidades públicas. Entretanto, para atingir essa finalidade, o Poder Público precisa arrecadar tributos, que consistem na principal fonte de receitas necessárias ao exercício regular das atividades estatais.

Uma das principais atividades do Estado é a atividade financeira, que se desenvolve fundamentalmente em três campos: a *receita*, que consiste na obtenção de recursos patrimoniais; a *gestão*, que é a administração e a conservação do patrimônio público; e a *despesa*, que consiste no emprego de recursos patrimoniais para a realização das finalidades públicas.

No entanto, atualmente não se pode dizer que a atividade financeira estatal se resume a apenas captar, gerir e gastar recursos, com vistas à satisfação das necessidades públicas, pois envolve também a necessidade de redistribuição de renda, de forma a reduzir as desigualdades sociais, a busca incessante pela estabilidade econômica, visando diminuir os efeitos inflacionários e, mais recentemente, a garantia dos direitos fundamentais e sociais.

A partir desta constatação, é possível dizer que o modelo de Estado intentado pela Constituição Federal de 1988 é o Estado Social de Direito, ou seja, um estado intervencionista, que requer sempre a presença militante do poder político nas esferas sociais.

Tanto é assim, que a própria Constituição declara em seu preâmbulo que o Estado Democrático por ela instituído se destina a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, bem como a liberdade, a segurança, o bem estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna.

Pode-se dizer também que a Constituição apresenta não apenas as metas a serem atingidas pelo Estado, mas também os meios pelos quais elas podem ser alcançadas, sendo a tributação a principal forma de se arrecadar recursos financeiros necessários à consecução das finalidades estatais.

Ora, se por um lado a Constituição atribui competência para tributar, por outro, estipula também os seus limites, excluindo da tributação certas pessoas, fatos

e atividades visando à proteção de valores e garantias previstos em seu articulado, estabelecendo as denominadas imunidades tributárias.

Deste modo, ao conceder a imunidade, a Lei Maior consagra valores considerados imprescindíveis à sociedade e viabiliza a realização de determinados fins do Estado, como ocorre com a imunidade concedida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Tais entidades têm, por força do artigo 150, VI, “c”, e do artigo 195, §7º da Constituição Federal de 1988, respectivamente, a garantia da imunidade tributária no tocante aos impostos (incidentes sobre patrimônio, renda ou serviços) e no tocante às contribuições para o financiamento da seguridade social, desde que atendam às exigências estabelecidas na legislação infraconstitucional.

Nesse sentido, através da realização de uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, a presente monografia se destina a examinar a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, de forma a demonstrar que o instituto se enquadra na categoria de incentivo fiscal (a partir de uma classificação proposta por Betina Treiger Gruppenmacher na obra “Das Exonerações Tributárias, Incentivos e Benefícios Fiscais”, resultado de sua tese de pós-doutorado em Portugal), bem como verificar se esta modalidade de exoneração tributária representa realmente um incremento dos propósitos estatais de realização do bem comum e de busca da justiça social.

2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

2.1. Definição e natureza jurídica do instituto

Para um estudo geral acerca da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, primeiramente se faz necessária a investigação acerca da sua definição e natureza jurídica.

Dentre as principais correntes doutrinárias existentes para tratar das imunidades tributárias, duas são merecedoras de destaque, por contemplarem boa parte da doutrina brasileira, quais sejam: a vertente que a classifica como norma fixadora de incompetência tributária; e a vertente que a considera uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada ¹.

A primeira delas, da qual são adeptos Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza, vincula as imunidades ao exercício da competência tributária, a qual pode ser conceituada, em poucas palavras, como a faculdade que as pessoas políticas têm para criar, *in abstracto*, tributos ².

Para estes doutrinadores, as regras de imunidade tributária demarcam, em sentido negativo, o campo reservado à tributação, apontando os limites materiais e formais da atividade legislativa tributária. É o que dizem Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza:

[As imunidades são] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. ³

¹ As outras duas correntes minoritárias classificam a imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 113) e como exclusão ou supressão do poder tributário (MELLO, José Eduardo Soares de. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; RT, 1998. p.363).

² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed., São Paulo, Malheiros, 2013, p. 575.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 236.

De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas. [...] A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a *incompetência* das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos.⁴

Como se observa, estes autores entendem que as imunidades tributárias auxiliam na demarcação do campo de atuação do legislador ordinário em matéria tributária, ao fixarem a incompetência dos entes políticos para instituir tributos sobre aquilo que é imune.

De forma diversa entende outra parte da doutrina, da qual são expoentes, dentre outros, José Souto Maior Borges, Amílcar de Araújo Falcão e Betina Treiger Grupenmacher, que classificam as imunidades como hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas. Inserido nesta linha de raciocínio, Falcão ensina que a imunidade é:

Uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. [...] é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.⁵

Na mesma linha, Betina Treiger Grupenmacher diz que as imunidades tributárias são normas não juridiscizantes⁶, ou seja, são normas constitucionais que impedem o fenômeno da incidência, conforme trecho que ora segue:

Inicialmente, quanto às imunidades, embora a maior parte dos doutrinadores brasileiros entenda que as imunidades estejam relacionadas ao exercício da competência tributária, não somos partidários de tal entendimento. Pensamos que as imunidades estão insertas dentro de uma

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 814-815.

⁵ FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 64.

⁶ Classificação inspirada na obra de Pontes de Miranda, segundo a qual as normas jurídicas se subdividem em: normas juridiscizantes; normas desjuridiscizantes; e normas não juridiscizantes. (Vide PONTES DE, Miranda. **Tratado de Direito Privado**. São Paulo: Rt, 4ª Edição, 1983).

categoria de normas constitucionais que impedem o fenômeno da incidência. São normas não juridiscizantes.⁷

Destarte, para esta segunda corrente de doutrinadores, as imunidades operam, em relação às normas impositivas, a consequência da não incidência, ou seja, ainda que ocorra rigorosamente o fato hipoteticamente descrito na lei, este não terá o condão de desencadear a incidência da norma⁸, pois a regra de imunidade vedou-a expressamente nesta situação.

A despeito da divergência teórica apontada, é fato que, em termos práticos, as normas imunizantes impedem a atuação da Administração Fazendária no tocante à exigência de tributos sobre aquilo que é imune, podendo os sujeitos que se virem onerados indevidamente pelo Poder Público ingressar em juízo para pleitear a invalidade da pretensão estatal, caso esta venha a ser exigida.

2.2. Características das Imunidades Tributárias

As imunidades tributárias apresentam características que traçam a sua natureza e aplicação, sendo um instituto tipicamente brasileiro, já que nenhum outro país no mundo prevê hipóteses de exoneração tributária em nível constitucional⁹.

As normas imunitórias sempre têm sua origem na Constituição e, por isso, o seu alcance não deve ser construído com base na normatividade infraconstitucional, mas apenas com apoio na própria Constituição Federal, que deve ser aplicada de acordo com os princípios e valores que consagra¹⁰.

Pode-se dizer que todas as imunidades têm alicerce em princípios constitucionais relevantes, ou em direitos fundamentais igualmente relevantes, como é o caso, por exemplo, da imunidade recíproca dos entes federativos (art. 150, VI, “a”, CF/1988), que consagra o princípio da federação e o princípio da autonomia dos

⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações Tributarias, Incentivos e Benefícios Fiscais**. In GRUPENMACHER, Betina T. [et al]. Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012, p. 19 - 20.

⁸ Segundo Grupenmacher, o fenômeno da incidência ocorre toda vez que um fato juridicamente relevante para o direito tributário acontece no mundo fenomênico, subsumindo-se à norma padrão de incidência.

⁹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 470.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 815.

municípios, ou da imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, CF/1988), que se destina à proteção da liberdade de crença e de consciência (art. 5º, VI, CF/1988).

Uma grande discussão que ainda hoje se trava no âmbito da doutrina e da jurisprudência diz respeito à possibilidade das imunidades tributárias serem desconstituídas por via de emenda constitucional.

Roque Carrazza diz que tal tentativa não se mostra possível, pois as imunidades são cláusulas pétreas da Constituição ¹¹, somente removíveis por força do poder constituinte originário, ou seja, somente uma nova Assembleia Nacional Constituinte teria força o bastante para alterar ou revogar as situações de imunidade.

Nesse aspecto, o autor lembra que as imunidades genéricas estão previstas no artigo 150 da Constituição, cujo *caput* inicia com a expressão “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, de onde se pode extrair que as imunidades são garantias constitucionais do cidadão e, como tal, têm natureza de cláusulas pétreas nos termos do art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal ¹².

Entretanto, há posições divergentes, como a do Supremo Tribunal Federal, que enxerga como cláusulas pétreas apenas as imunidades vinculadas aos direitos fundamentais, enquanto as imunidades que tratam de questões periféricas são tratadas como normas constitucionais comuns, passíveis de supressão pela via da emenda constitucional, como se observa nos acórdãos abaixo:

Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, VI, C, CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º, CF/88. [...] 9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de

¹¹ Roque Antonio Carrazza posicionou-se pela natureza das imunidades como sendo cláusulas pétreas em seminário ocorrido em maio de 2014, na Associação dos Advogados de São Paulo, tendo como tema “Aspectos tributários e garantias da liberdade religiosa”. Íntegra da palestra veiculada na Revista Consultor Jurídico de 21/07/2014, disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jul-21/leia-palestra-roque-carrazza-imunidade-tributaria-religiao?pagina=4>>

¹² Art. 60, §4º: Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[...]

IV – os direitos e garantias individuais.

sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário.¹³

IMUNIDADE. ART. 153, § 2º, II DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE. 1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. 2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente. 3. Recurso extraordinário conhecido e improvido.¹⁴

Outra característica relevante das imunidades é que sempre beneficiam pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, uma vez que é sobre elas que recai o ônus de pagar o tributo.

Não obstante, tradicionalmente a doutrina¹⁵ faz a classificação das imunidades em: *a) subjetivas*: quando são direcionadas às pessoas, como a imunidade intergovernamental recíproca (art. 150, VI, “a”, CF¹⁶); *b) objetivas*: quando são direcionadas para as coisas, como a imunidade dos livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, “d”, CF/1988¹⁷); ou *c) mistas*: quando beneficiarem pessoas em relação a certos bens, como ocorre com o ITR sobre pequenas glebas rurais exploradas por proprietários que não possuam outros imóveis (art. 153, § 4º, II, CF¹⁸).

Outra classificação, digna de esclarecimento diante da imprecisão com que é frequentemente propagada, diz respeito à afirmação de que a imunidade é aplicável tão somente aos tributos não vinculados, ou seja, aos impostos.

¹³ STF - RE: 636941 RS, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 13/02/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014.

¹⁴ STF - RE: 372600 SP, Relator: ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 16/12/2003, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 23-04-2004 PP-00040 EMENT VOL-02148-12 PP-02337 RTJ VOL-00192-03 PP-01062.

¹⁵ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**, p. 470.

¹⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

¹⁷ Art. 150. VI, d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

¹⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, a imunidade tributária pode alcançar quaisquer tributos ¹⁹. Tanto é assim que a Constituição Federal concede a imunidade tributária a algumas taxas ²⁰ e poderia fazer o mesmo com as contribuições de melhoria, pois não há objeções a esta prática na Lei Maior.

Neste tocante, cumpre destacar que Roque Antonio Carrazza recentemente alterou seu posicionamento acerca da matéria, influenciado pelos estudos de Regina Helena Costa ²¹, como se observa no trecho a seguir:

Podemos, portanto, dizer que, embora, de regra, as imunidades tributárias (genéricas e específicas) girem em torno de *impostos*, há no Brasil algumas situações de imunidade a *taxas*, nada impedindo que, amanhã, venham constitucionalmente criadas também situações de imunidade à *contribuição de melhoria*. [...] Levou-nos a mudar de opinião a leitura do excelente livro de Regina Helena Costa titulado *Imunidades Tributárias*. ²²

Contudo, é notório o fato de que as situações de imunidade tributária mais significativas e emblemáticas giram em torno dos impostos e de outras figuras tributárias que guardam tal característica, como, por exemplo, o caso da imunidade das entidades beneficentes em relação às contribuições para o financiamento da seguridade social (art. 195, §7º, CF), que será objeto de análise em momento posterior no presente trabalho.

Por fim, cumpre esclarecer, na esteira de pensamento de Humberto Ávila, que as imunidades tributárias não são princípios, mas sim regras de exceção, uma vez que somente adquirem significado quando postas em correlação com as normas que repartem as competências tributárias ²³.

Deste modo, as imunidades diferem dos princípios tributários na medida em que são normas de estrutura, que modificam outras normas jurídicas tributárias de forma direta e imediata, ao passo que os princípios são normas de forte conteúdo

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 230.

²⁰ Exemplos de situações de dispensa constitucional do pagamento de taxas: para exercer o direito de petição e para obtenção de certidões em repartições públicas (art. 5º, XXXIV, *a e b*); para propor ação popular (art. 5º, LXXIII); para prestar serviços de assistência social (art. 203); para casar-se (art. 226, §1º); para utilizar o transporte coletivo de forma gratuita, quando maior de 65 anos (art. 230, §2º); entre outras.

²¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 828.

²³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 80.

axiológico e alto grau de generalidade e abstração, que orientam o direito tributário como um todo ²⁴.

2.3. Paralelo entre Imunidade e Isenção ²⁵

Por oportuno, não se pode fazer confusão entre imunidade e isenção, ambas hipóteses de não-incidência de direito, em contraposição às hipóteses de não-incidência de fato, que ocorrem quando o fato jurídico tributário não se consuma ou quando, embora materialmente ocorrido, não desencadeia o fenômeno da incidência, por não corresponder à previsão hipotética da lei ²⁶.

Acerca das hipóteses de não-incidência de direito, assim se manifesta Paulo de Barros Carvalho:

Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não-incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não-incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguinte expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); previstas em lei (isenção); e pura e simples (não-incidência em sentido estrito). ²⁷

Logo, observa-se que a imunidade consiste em norma constitucional de não incidência tributária, ou seja, por força do mandamento constitucional fica impedido o fenômeno da incidência (ou da “subsunção do fato à norma”), muito embora tenha ocorrido o fato gerador no mundo fenomênico.

²⁴ Para uma noção mais abrangente acerca da natureza dos princípios e sua distinção em relação às regras em matéria tributária, vide ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13ª ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

²⁵ Não discorreremos acerca da diferenciação da imunidade em relação às demais formas de exoneração fiscal (alíquota zero, créditos presumidos, diferimentos, reduções de base de cálculo, etc.) por não constituir objeto do presente trabalho. No entanto, acerca desta temática, recomendamos a obra “Das exonerações Tributárias, Incentivos e Benefícios Fiscais”, de Betina Treiger Gruppenmacher, na qual a autora traça um interessante paralelo entre as diversas modalidades de exoneração fiscal existentes.

²⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações Tributarias, Incentivos e Benefícios Fiscais**, p. 19.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 222.

Nos casos de isenção, por sua vez, o não nascimento da relação jurídica tributária também se dá por força de lei, contudo, esta lei se encontra num patamar infraconstitucional, segundo lição de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Pelo ângulo formal das fontes, a isenção se distingue da imunidade pela *sede jurídica*. Toda previsão de imunidade radica na Constituição, embora se possa chamá-la de *isenção constitucional*. O *nomen juris* não importa. A seu turno, toda previsão de intributabilidade abaixo da Constituição é isenção, seja lei complementar ou lei ordinária o veículo de sua instituição no mundo jurídico. A isenção é não incidência legalmente qualificada (dá-se em plano infraconstitucional). A imunidade é não incidência constitucionalmente qualificada (a imunidade é ente eminentemente constitucional).²⁸

Luciano Amaro, por sua vez, assevera que a diferença entre imunidade e isenção reside no fato da primeira atuar no plano da definição da competência, enquanto a segunda opera no plano do exercício da competência²⁹.

Para este autor, a Constituição, ao definir as competências legislativas, excepciona determinadas situações que, se não fosse pela existência da imunidade, estariam ínsitas no rol de atribuições dos entes federativos em se tratando de matéria tributária.

Em contrapartida, a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício da competência tributária, na medida em que o ente, ao aditar a lei instituidora do tributo através da técnica da isenção, pode excluir determinadas situações que, se não fosse por força da isenção, continuariam no campo de incidência da norma tributante.

Não obstante as divergências doutrinárias, tanto a imunidade quanto a isenção livram o contribuinte do pagamento do tributo, mas os seus regimes jurídicos são diferentes, como demonstrado neste tópico.

Para que desapareça uma isenção, basta que se revogue a lei que a concedeu. Em contrapartida, para que desapareça uma imunidade, é preciso que se altere a Constituição.

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 764.

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 149.

3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS

Até o momento, alguns aspectos atinentes à imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos foram abordados. Entretanto, ainda não se discorreu sobre os conceitos de *instituição de educação* e *instituição de assistência social*, que obrigatoriamente devem ser analisados em se tratando da imunidade tributária ínsita nos artigos 150, VI, “c” e 195, §7º da Constituição Federal.

Cumprido destacar, porém, que no presente trabalho não se discorrerá sobre o conceito de *instituição*, pois, como lembra Sacha Calmon Navarro Coelho, a palavra instituição é “polissêmica, vaga, oca e imprecisa, nela cabendo miríades de acepções”³⁰, sendo um conceito melhor tratado no âmbito das ciências sociais.

De todo modo, para fins da presente monografia, o uso do termo “instituição” tem o significado, apenas, de indicar a existência de uma organização, política ou religiosa, de educação ou de assistência social que não possua finalidade lucrativa.

3.1. Instituições de Educação

No que concerne à educação, a nossa Constituição não prestou a defini-la, mas dispensou um regramento específico no artigo 205, conforme se observa:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Com este dispositivo, quis o legislador constituinte contemplar no conceito de educação todas as ações promovidas pelo poder público ou pela sociedade que envolvam atividades de formação para o crescimento pessoal e profissional, visando

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 264.

o desenvolvimento da cidadania. Neste particular, Ricardo Lobo Torres apresenta o conceito de instituição de educação, a saber:

O conceito de instituição de educação abrange assim as que se dedicam à instrução formal, como as que promovem a formação extracurricular, bem como as instituições de fins culturais.³¹

Nesse sentido, a educação não se restringe apenas às atividades acadêmicas propriamente ditas, mas envolve também toda e qualquer atividade direcionada ao desenvolvimento pessoal e intelectual do cidadão e a sua qualificação para o mercado de trabalho, a exemplo dos cursos profissionalizantes, dos centros de pesquisa tecnológica e científica, dos museus, das academias de letras, artes e ciência, entre outras entidades que, embora não tenham objetivos estritamente didáticos, também contribuem para a educação³².

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza leciona:

Vai daí que, além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização de perícias, a órgãos ou instituições públicas ou privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação da higidez, para fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, e outras atividades correlatas. É o que fazem as instituições que, sem fins lucrativos, realizam os programas de ação previstos nos acima citados dispositivos constitucionais, sem prejuízo de fomentarem a ciência e a tecnologia.³³

Ora, é notório o fato de que o Estado não consegue, sozinho, assegurar o direito de todos à educação. Por esse motivo, impende a ele desenvolver mecanismos para incentivar a cooperação da sociedade civil no desenvolvimento intelectual das pessoas.

É por este motivo que o art. 150, VI, “c”, da CF/1988 estabelece serem imunes a impostos as instituições de educação, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Destarte, verifica-se que o conceito de instituição de educação a ser utilizado no presente estudo é um conceito amplo, que abrange todas as entidades, privadas

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 65.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 892.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 887-888.

ou públicas, que desenvolvam atividades de ensino voltadas ao pleno desenvolvimento da cidadania e à qualificação para o mercado de trabalho, nos termos do supracitado artigo 205 da Carta de Direitos.

3.2. Instituições de Assistência Social

Em relação às instituições de assistência social, numerosas são as construções doutrinárias, jurisprudenciais e legislativas a respeito do instituto, de modo que tentar identificar um conceito unânime acerca do alcance desta expressão é tarefa praticamente impossível.

Entretanto, no âmbito da legislação, a Constituição Federal estabelece que a assistência social (juntamente com a previdência social e a saúde) faz parte do conjunto integrado de ações estatais e da sociedade civil voltadas ao sistema da Seguridade Social, nos termos do artigo 194 ³⁴.

Mais adiante, no artigo 203, a Lei Maior enumera as suas formas de expressão, demonstrando quais atividades estão contempladas em seu conceito, conforme se observa abaixo:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Da leitura do dispositivo transcrito percebe-se que a prática de qualquer das atividades delineadas nos incisos do artigo 203 pode ser considerada um exemplo

³⁴ Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes públicos e da sociedade, destinada a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

de atividade voltada à assistência social. No entanto, verifica-se que houve um cuidado por parte do legislador em separar as ações da assistência social das ações voltadas à educação, à saúde e à previdência, pelo menos em nível teórico, pois, como lembra Rogério Tobias Carvalho, não há como negar que a assistência social possui um caráter multiforme, que muitas vezes compreende iniciativas também nessas áreas ³⁵.

No âmbito da legislação infraconstitucional, o artigo 4º da Lei nº 8.212/1991 (Lei Orgânica da Seguridade Social), define a assistência social como sendo “a política social que provê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à Seguridade Social”.

Assim sendo, percebe-se que sob o viés legislativo a ideia de assistência social se traduz nas atividades que visam o atendimento dos direitos sociais ³⁶, de modo que qualquer entidade que preste algum serviço tendente ao alcance desses direitos pode ser considerada entidade de assistência social, desde que cumpra os demais requisitos da lei.

Contudo, para uma correta noção do conceito de assistência social aplicável ao presente estudo, não se pode voltar os olhos somente ao que diz a legislação, pois uma leitura leiga das supracitadas normas pode conduzir o intérprete a fazer confusão entre os conceitos de assistência social e de assistencialismo.

O assistencialismo consiste em toda ação, praticada pelo Poder Público ou pela sociedade, voltada às camadas sociais menos favorecidas, marginalizadas e carentes, caracterizando uma ajuda momentânea, sem a necessária transformação da realidade social ³⁷. É geralmente praticado através de doações, o que ajuda na construção de uma imagem favorável dos doadores em relação ao público beneficiado, principalmente os mais desinformados.

A assistência social, por sua vez, visa atender às necessidades das comunidades marginalizadas, carentes e menos favorecidas através de projetos permanentes, procurando prevenir exclusões sociais, riscos e vulnerabilidades.

³⁵ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 23.

³⁶ Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

³⁷ PROCÓPIO, Fábio. **Assistencialismo e Assistência social**. 2009. Disponível em: <<https://fabioprocopio.wordpress.com/2009/08/>>. Acesso em: 18 set. 2014.

É o que fazem, por exemplo, as casas de apoio à adoção de crianças, as instituições de recuperação de usuários de drogas, os asilos, as Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAEs), as Associações Protetoras da Maternidade e Infância (APMIs), entre outras entidades que têm por finalidade a transformação social e não a mera doação de gêneros de primeira necessidade.

Nesse sentido, o conceito de assistência social é mais amplo do que o que se apresenta na lei. É um conceito que está atrelado à noção de beneficência social, presente na redação do §7º do art. 195 da Constituição Federal quando se refere às entidades “benéficas” de assistência social.

A palavra “beneficência” provém do latim *bonum facere*, significando toda ação, comportamento, ou tratamento que denota o bem³⁸. É um conceito que, quando atrelado à ideia de assistência social, significa toda atividade voltada ao benefício da sociedade, independentemente de contraprestação por parte de quem é beneficiado.

Seguindo esta lógica, Roque Antonio Carrazza lembra que a assistência social, além de estar voltada às pessoas físicas, pode também ser prestada às pessoas jurídicas, gerando benefícios à sociedade³⁹.

Um exemplo desta constatação é a existência de entidades privadas sem fins lucrativos como o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), e as demais entidades do chamado Sistema “S” (SESC, SENAI, SESI, SENAC, SEST e SENAT) que, através de atividades de capacitação e de apoio aos pequenos negócios de todo o país, bem como através da realização de atividades de organização e de administração de escolas de aprendizagem comercial, contribuem para o desenvolvimento nacional e para a integração do mercado de trabalho, fazendo jus à imunidade tributária em apreço⁴⁰.

Desta forma, para o gozo da imunidade tributária, não importa a natureza jurídica da instituição (se é associação civil, fundação privada, serviço social autônomo, etc.), o que importa é que esta instituição, sem intuito lucrativo, secunde o estado na realização do bem comum, o que demonstra que o conceito de

³⁸ BENEFICÊNCIA. In: Dicionário Online de Português. Disponível em: <<http://www.dicio.com.br/beneficencia/>>. Acesso em: 08 de set 2014.

³⁹ Roque Carrazza fez tal afirmativa em palestra acerca da imunidade das entidades benéficas de assistência social, ministrada no encerramento do VII Congresso Internacional de Direito Tributário do Paraná, realizado em Curitiba no dia 08 de Agosto de 2014.

⁴⁰ Nesse sentido direciona-se a jurisprudência do CARF. Vide Recurso Voluntário nº 10680.013441/2008-89 - (3401-002.417) - Rel. Fernando Marques Cleto Duarte - DOU 17.07.2014.

instituição de assistência social também é um conceito amplo, que deve estar atrelado à noção de beneficência social ⁴¹.

3.3. A disciplina jurídica dos artigos 150, VI, “c” e 195, § 7º, da CF/1988

Em se tratando de limitações ao exercício da competência tributária, o artigo 150 da Constituição Federal consiste em uma verdadeira garantia dos contribuintes contra as pretensões arrecadatórias do Fisco, não apenas por estabelecer os principais princípios constitucionais tributários, como a legalidade (inciso I), a isonomia (inciso II), a irretroatividade (inciso III, alínea “a”), a anterioridade (inciso III, alíneas “b” e “c”), o não confisco (inciso IV) e a não limitação ao tráfego (inciso V), mas também por estipular o rol das imunidades tributárias genéricas no inciso VI.

Dentre as diversas hipóteses de imunidade tributária ⁴², a que concerne às entidades educacionais e de assistência social sem fins lucrativos está centrada na Constituição Federal no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, no que tange aos impostos, e no artigo 195, § 7º, no tocante às contribuições sociais, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

⁴¹ Utilizando-se de raciocínio análogo, Alberto Xavier escreveu um artigo defendendo que as entidades fechadas de previdência privada devem ser consideradas entidades de assistência social, pelo fato de seus participantes (empregados e patrocinadores) contribuírem para a constituição dos fundos de previdência visando o benefício de outras pessoas (aposentados e pensionistas), sem a correspondente contrapartida por parte destes, consistindo numa vantagem patrimonial gratuita, com claro viés assistencial (XAVIER, Alberto. **As Entidades Fechadas de Previdência Privada como Instituições de Assistência Social**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 52 (jan-2000). São Paulo: Editora Dialética: 2000). Muito embora não seja este o entendimento no âmbito do Supremo Tribunal Federal ante a súmula nº 730 STF: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”, a ideia proposta por Alberto Xavier ainda se mostra pertinente para a demonstração de que o conceito de assistência social deve ser atrelado à ideia de beneficência social.

⁴² No rol das imunidades genéricas (art. 150, inciso VI, CF/1988), destacam-se ainda: a imunidade recíproca dos entes federativos (alínea “a”); a imunidade dos templos de qualquer culto (alínea “b”); a imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações e das entidades sindicais dos trabalhadores (alínea “c”); a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão (alínea “d”); e, mais recentemente, a imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros (alínea “e” - Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013).

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei.

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Conforme se observa, a Constituição é enfática ao prescrever que os entes de direito público interno são incompetentes para tributar com impostos o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de educação e de assistência social, observados os requisitos da lei que, como será visto mais a frente, são aqueles elencados no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Contudo, uma leitura mais atenta do artigo transcrito, mais especificamente do §4º do artigo 150, demonstra que a própria Constituição estipula um requisito para a concessão da imunidade em apreço, qual seja: a existência de correlação entre o objeto da tributação – o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos – e as finalidades essenciais intentadas por essas entidades.

Observa-se, desta maneira, que o objetivo intentado pela aludida norma constitucional é que as referidas entidades destinem o patrimônio adquirido, os proventos da prestação de serviços e a renda auferida, exclusivamente aos seus fins institucionais, sob pena de suspensão da imunidade tributária.

Em relação a este dispositivo, Leandro Marins de Souza aduz que:

[...] o conteúdo encontrado no art. 150, § 4º da Constituição Federal deve ser aplicado amplamente. Isto porque o que pretende este dispositivo é justamente relacionar a fruição da imunidade com a destinação dada pela entidade ao seu patrimônio, suas rendas e receitas advindas da prestação de serviços. Ou seja, desde que não desvirtuem da aplicação em sua atividade institucional estarão sob o manto da imunidade, de modo geral, o

patrimônio das entidades de educação e assistência social, bem como suas rendas e as receitas oriundas da prestação de serviços.⁴³

No tocante ao artigo 195, §7º da Constituição Federal, vale ressaltar que há uma imprecisão técnica na redação da norma. Onde se lê isenção, na verdade, está se querendo dizer imunidade, pois, em se tratando de desoneração concedida pelo texto constitucional, configura-se hipótese de imunidade às contribuições sociais, e não mera isenção, conforme entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal:

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.⁴⁴

Ademais, cumpre destacar que o §7º do artigo 195 da Constituição não faz menção às instituições de educação em sua redação, fato que gera discussão acerca da possibilidade de extensão da imunidade tributária também às entidades educacionais no que tange às contribuições sociais.

Neste tocante, Rogério Tobias de Carvalho assevera que:

[...] a educação já recebeu uma disciplina adequada do constituinte de 1988, inclusive na área tributária, não sendo necessário, nem admissível, estender a todas as instituições de educação, sem fins lucrativos, a qualificação de entidade de “assistência social”, apenas para outorgar-lhe a imunidade diante das contribuições securitárias. Fosse o caso de estender-lhes também este privilégio, o que seria um contra-senso, pois educação e seguridade não se confundem, a Constituição o teria feito expressamente, como fê-lo no artigo 150, VI, “c”, em relação aos impostos.⁴⁵

Entretanto, há julgados no âmbito do Pretório Excelso com entendimento diverso, interpretando a imunidade contida nos artigos 150, VI, “c” e 195, § 7º, da

⁴³ SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária: entidades de educação & assistência social**. Curitiba: Juruá, 2001, p. 81-82.

⁴⁴ STF - RMS: 22192 DF, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 28/11/1995, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 19-12-1996.

⁴⁵ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**, p. 131.

CF/1988 de forma extensiva, no sentido de considerar a expressão “instituições de educação e de assistência social” análoga à expressão “entidades beneficentes de assistência social”, conforme se observa neste trecho do julgamento do Recurso Extraordinário nº 636.941/RS:

O art. 195, § 7º, CF/88, ainda que não inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas explicitamente incluído topograficamente na temática da seguridade social, trata, inequivocamente, de matéria tributária. Porquanto *ubi eadem ratio ibi idem jus*, podendo estender-se às instituições de assistência stricto sensu, de educação, de saúde e de previdência social, máxime na medida em que restou superada a tese de que este artigo só se aplica às entidades que tenham por objetivo tão somente as disposições do art. 203 da CF/88 [...] 7. O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão “instituições de assistência social e educação prescrita no art. 150, VI, c, cuja conceituação e regime jurídico aplica-se, por analogia, à expressão entidades beneficentes de assistência social contida no art. 195, § 7º.”⁴⁶

Tem-se, portanto, que também são imunes à tributação por meio de contribuições para o financiamento da seguridade social as entidades beneficentes de assistência social e as instituições de educação sem fins lucrativos que atendam às exigências estabelecidas em lei, sendo esta última por força de entendimento jurisprudencial.

3.4. Requisitos para a fruição da imunidade (art. 14 do CTN)

Algumas hipóteses de imunidades preveem requisitos para a sua correta fruição. São as chamadas “imunidades condicionadas”, como é o caso da imunidade das instituições de educação e de assistência social, que requer a observância de certas condições estabelecidas em leis infraconstitucionais. Nesta seara, destaca-se a classificação de Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto:

Por imunidades incondicionadas deve entender-se aquelas que independem de qualquer integração de norma infraconstitucional para viabilizá-las. Ou, dito de outra forma, a Constituição não estabelece qualquer requisito,

⁴⁶ STF - RE: 636941 RS, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 13/02/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014.

qualquer condição para que a imunidade tenha plena eficácia. Já as imunidades ditas condicionadas só operam plenamente mediante norma infraconstitucional integrativa. Em outras palavras, a própria Constituição subordina a eficácia plena dessas imunidades à observância de certas condições estabelecidas em normas infra-constitucionais”.⁴⁷

À parte a polêmica que gira em torno da necessidade de lei complementar ou lei ordinária para se determinar os requisitos a serem preenchidos pelas entidades beneficentes e assistenciais para o gozo da imunidade tributária, para fins da presente monografia optou-se por apresentar apenas os dispositivos existentes na Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Isto porque à época da edição do CTN vigorava a Constituição de 1946, que não fazia a diferenciação entre lei ordinária e lei complementar, tendo o CTN sido aprovado com quórum de lei ordinária.

Não obstante, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o referido diploma legal foi recepcionado como lei complementar, em virtude da matéria de que trata e porque somente pode ser modificado através da edição de lei complementar⁴⁸. Por isso, diz-se que o CTN possui natureza de lei ordinária, mas eficácia de lei complementar, quando trata de matérias que a Constituição exige que sejam veiculadas por esta espécie legislativa.

Ademais, cediço é que, em matéria tributária, a exigência de lei complementar se apresenta toda vez que o objeto da regulamentação infraconstitucional se mostra relevante, pois a lei complementar cerca o contribuinte de maiores garantias no trâmite do processo legislativo, a exemplo do quórum necessário para a sua aprovação: maioria absoluta⁴⁹ em contrapartida à maioria simples para as leis ordinárias⁵⁰.

Ora, as imunidades, enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar, são manifestações do princípio da não-obstância de direitos fundamentais por via da tributação⁵¹, consistindo, portanto, em tema de extrema relevância. Tanto é assim que o legislador constituinte previu expressamente que a sua regulamentação deve

⁴⁷ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001, p.14.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 94.

⁴⁹ **Art. 69, CF/1988**: As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

⁵⁰ **Art. 47, CF/1988**: Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 122.

se dar mediante a edição de lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso II, da CF/1988 ⁵².

Diversos doutrinadores brasileiros partilham deste entendimento, como é o caso de Sacha Calmon Navarro Coêlho ⁵³, Hugo de Brito Machado ⁵⁴ e Roque Antonio Carrazza ⁵⁵, sendo poucos os defensores da lei ordinária ⁵⁶, os quais dizem não ser necessária tal exigência em virtude da Constituição não fazer menção expressa a esta espécie legislativa na redação do art. 150, VI, c.

Deste modo, não há que se falar em regulamentação da imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social através de leis ordinárias.

Há que se ressaltar, porém, que somente a regulamentação da imunidade tributária às entidades beneficentes e assistenciais é que deve se dar através de lei complementar, e não a descrição ou o funcionamento do que seja uma entidade beneficente de assistência social, pois, em se tratando de constituição e do funcionamento de pessoas jurídicas, nada impede que venha a ser editada lei ordinária para tratar da matéria ⁵⁷.

Não obstante, o artigo 12, §2º, da Lei nº 9.532/1997 ⁵⁸ e o artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 ⁵⁹ (alterada pela Lei nº 9.732/1998) tentaram impor novos requisitos à

⁵² Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 258.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 85.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 815.

⁵⁶ Aliomar Baleeiro posicionou-se a favor da lei ordinária nesse caso ao referir-se à Constituição Federal de 1967, cuja redação das normas que tratam das limitações ao poder de tributar era quase igual à de hoje (BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 313). No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres advogou a tese da lei ordinária, desde que os requisitos estipulados na lei estejam relacionados às condições formais de existência das entidades imunes. (TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomias**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 63 – 64).

⁵⁷ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**, p. 152.

⁵⁸ **Art. 12.** Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)
b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

fruição integral da imunidade prevista nos artigos 150, VI, c e 195, § 7º da Constituição Federal.

Tais dispositivos não encontram fundamento na Constituição Federal, tanto que foram alvo, respectivamente, das ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs) nº 1.802-3 e nº 2.028-5, estando a primeira ainda pendente de julgamento, porém com decisão liminar deferida para suspender a vigência do §1º e da alínea “f” do § 2º, ambos do artigo 12 da Lei nº 9.532/1997, e a segunda teve decisão liminar deferida em 11/11/1999 para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei nº 9.732/1988, na parte em que alterou a redação do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991. Ressalta-se, contudo, que o referido artigo 55 restou revogado pela Lei nº 12.101/2009, no que a ADI nº 2.028-5 perdeu, em parte, o objeto.

Outrossim, cumpre destacar que, no âmbito da competência estadual ou municipal, a lei, por vezes, condiciona a fruição da imunidade em tela à obtenção do título de utilidade pública estadual ou municipal. Como assevera Maria Nazaré Lins

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

⁵⁹ **Art. 55.** Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADI nº 2.028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

Barbosa, trata-se de exigência inconstitucional, pois a imunidade é um direito assegurado pela Constituição às entidades sem fins lucrativos que observem os requisitos presentes no Código Tributário Nacional, e não um favor ou uma concessão do ente tributante, que poderia restringi-lo de acordo com critérios arbitrários ⁶⁰.

Feitas estas considerações, segue transcrição dos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

IV - cobrar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

Art. 14 - O disposto na alínea “c” do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, à qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no §1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Conforme se observa, o art. 9º do CTN é mera reprodução do art. 150, inciso VI, da CF/1988, de modo que o foco das atenções se centraliza no art. 14 do mesmo diploma legal.

Tal dispositivo arrola as condições que as entidades beneficentes e assistenciais devem preencher para gozar da imunidade tributária. Na falta de qualquer uma delas, as autoridades fazendárias estão aptas a suspender a aplicação do benefício, nos termos do supracitado §1º do artigo 14, ou de aplicar penalidades nos casos em que a entidade imune houver praticado ou contribuído

⁶⁰ BARBOSA, Maria Nazaré Lins. **Imunidade e Isenção fiscal para as ONG's**. Disponível em: <http://www2.abong.org.br/final/download/Original_Nazare.pdf>. Acesso em: 18 set. 2014.

para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, conforme redação do artigo 13 da Lei 9.532/1997 ⁶¹.

O primeiro dos requisitos dispostos no artigo 14 do Código Tributário Nacional estabelece a impossibilidade de distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou da renda da entidade imune aos seus fundadores. Isto implica dizer que é vedada a existência de propósito de lucro, traduzido na distribuição do mesmo, na participação em seu resultado ou, ainda, no retorno do patrimônio da entidade às pessoas que criaram a instituição ⁶².

Quanto a este quesito, Ives Gandra, em consulta acerca da imunidade tributária das entidades religiosas e de assistência social sem fins lucrativos, assevera que a proibição de distribuir qualquer parcela do patrimônio ou da renda, não impede que as entidades imunes remunerem serviços profissionais prestados, como por exemplo, por diretor da entidade, que também exerça na instituição atividades de docência ou atividades assistenciais ⁶³. O que é vedado é a remuneração por atribuições inerentes a cargos de estrutura diretiva da entidade, porque, nesse caso, o eventual lucro que a instituição auferisse não sofreria a tributação por força da imunidade e poderia ser partilhado entre os sócios através da distribuição de lucros ou dividendos.

Destarte, diz-se que o que estas entidades buscam é o *superávit* e não o lucro, já que este indica a intenção de distribuir aquilo que sobrou entre os dirigentes e titulares, enquanto aquele pressupõe a intenção de reinvestir na atividade. O *superávit* não é uma situação que deve ser combatida, mas sim um objetivo a ser alcançado, pois denota sinal de boa administração, a qual é essencial à própria sobrevivência da entidade imune.

⁶¹ **Art. 13.** Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

⁶² COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 183.

⁶³ MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. “**Imunidades de entidades religiosas e de assistência social, sem fins lucrativos - aspectos constitucionais e de legislação complementar e ordinária**”. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 196, p.163-193, jan. 2012. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00447>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

Ato contínuo, o segundo requisito a ser respeitado por estas entidades para o gozo da imunidade tributária é a aplicação integral, no país, dos recursos obtidos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Isto significa dizer que, ainda que estas entidades desenvolvam atividades que lhes propiciem o lucro, elas não perderão a imunidade desde que o apliquem no Brasil, e em prol da própria instituição, seja para a manutenção, para a ampliação ou para a melhoria nos serviços prestados.

Neste tocante, mister transcrever as palavras de Roque Antonio Carrazza:

[...] a necessidade de *aplicação dos recursos no País* impede que haja a remessa definitiva de divisas ao exterior ou, mesmo, que a entidade auxilie financeiramente outras congêneres no exterior [...]. No entanto, para aumentarem seu patrimônio, podem, sem perda da imunidade, fazer investimentos que eventualmente levem a aplicações financeiras no exterior. Basta que os dividendos assim obtidos venham, na consecução de suas finalidades, investidos integralmente no País.⁶⁴

Por fim, o terceiro requisito previsto no art. 14 do CTN exige que as referidas entidades mantenham escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão, ou seja, as instituições beneficentes e assistenciais devem cumprir suas obrigações acessórias de forma fidedigna, para que as autoridades fazendárias possam investigar se estão obedecendo aos outros dois requisitos mencionados anteriormente.

Neste tocante, vale dizer que o enquadramento da instituição na categoria de imune ou isenta não afasta a necessidade de apresentação das obrigações acessórias, tais como os livros contábeis e fiscais⁶⁵, além das declarações de ganhos e rendimentos ou de prática de fatos geradores que gerem a obrigação de pagar tributos.

Ademais, a imunidade em apreço não afasta a necessidade das entidades imunes recolherem os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados que

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 878 – 879.

⁶⁵ Cumpre destacar que a Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de Dezembro de 2013, estabeleceu novas regras sobre a obrigatoriedade de entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD) - obrigação acessória criada pelo Fisco dentro do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) para substituir a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) -, estendendo-a, a partir de 1º de janeiro de 2014, também às pessoas jurídicas imunes e isentas, conforme artigo 3º da IN, *in verbis*: Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014: [...] III – as pessoas jurídicas imunes e isentas.

por ventura tiverem, bem como cumprirem as obrigações acessórias daí decorrentes.

Em conclusão, o simples cumprimento dos requisitos dispostos no artigo 14 do CTN dá plena eficácia e total aplicabilidade aos artigos 150, VI, “c”, e 195, § 7º, da Constituição Federal, de modo que a imunidade em tela independe de requerimento ou petição. Enquadrando-se na previsão constitucional e observados os requisitos da lei, a instituição de educação e de assistência social tem, desde logo, o direito subjetivo à imunidade, oponível ao ente político que estiver em causa

⁶⁶.

3.5. Ausência de finalidade lucrativa

Com visto alhures, o artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal faz menção à ausência de finalidade lucrativa para o gozo da imunidade em comento. Esta é, então, a condição imposta pela Constituição às entidades beneficentes para o gozo da imunidade tributária.

É uma exigência que compreende em seu sentido os já mencionados requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, pois, a ausência de finalidade lucrativa se traduz tanto na não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou da renda da entidade aos sócios e titulares, quanto no emprego dos recursos, porventura auferidos, na consecução de suas finalidades sociais.

Outrossim, o artigo 12, § 3º da Lei nº 9.532/1997 define como entidade sem fins lucrativos “a instituição de educação e de assistência social que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

Acerca da ausência de finalidade lucrativa, assim leciona Hugo de Brito Machado:

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 260.

financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.⁶⁷

Deste modo, as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos abrangem todas as pessoas jurídicas que possuam fins beneficentes ou assistenciais, ou seja, que desenvolvam atividades voltadas ao bem estar comum sem almejar o lucro, ou que, caso o obtenham, destinem tal acréscimo de riqueza à própria manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

4. A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL COMO CATEGORIA DE INCENTIVO FISCAL

Feitas as considerações necessárias à compreensão geral do regime jurídico existente para o gozo da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, na sequência optou-se por demonstrar que esta categoria de exoneração tributária se encaixa na modalidade de incentivo fiscal, uma vez que o Estado busca fomentar a educação e a assistência social através da sua concessão, não sendo, portanto, um mero benefício fiscal outorgado em favor destas entidades, sem que haja uma necessária fundamentação lógica, objetiva e racional para o tratamento discriminatório⁶⁸.

4.1. Incentivos e Benefícios Fiscais

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 306.

⁶⁸ Após breve discussão com a orientadora da presente monografia, optou-se por diferenciar os incentivos dos benefícios fiscais a partir de uma classificação por ela proposta na obra *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais*, resultado da sua tese de pós-doutorado junto à Faculdade de Direito de Lisboa. Tal escolha se deu após leitura e reflexão acerca da referida obra, momento no qual surgiu a ideia de se utilizar a classificação proposta por Betina Gruppenmacher a fim de verificar em qual destas categorias se encaixa a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Não há um conceito uniforme, mundialmente estabelecido, relativamente às várias figuras que assumem a condição de benefícios e incentivos fiscais. O que é certo, porém, é que ambos podem se manifestar sob variadas formas jurídicas, desde a imunidade até a isenção, passando por alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos presumidos, entre outros mecanismos de exoneração tributária.

Ademais, tanto os incentivos quanto os benefícios fiscais configuram hipóteses de desoneração total ou parcial da carga tributária incidente sobre o sujeito passivo do pagamento do tributo, sendo concedidos com fundamento em propósitos extrafiscais, preponderantemente.

A fim de diferenciá-los, Betina Treiger Grupenmacher propõe uma classificação que parte da existência, ou não, de uma contrapartida por parte do beneficiário para que ocorra a vantagem financeira materializada na desoneração total ou parcial do tributo, conforme se verifica no trecho abaixo:

Pensamos que se inserem na categoria de incentivos, as exonerações tributárias de qualquer natureza, tais como isenções, créditos presumidos, reduções de base de cálculo e alíquota, que, buscando estimular determinadas atividades ou indivíduos, usualmente estão atreladas a uma contrapartida [...]. Quanto aos benefícios fiscais, sua concessão independe de uma contraprestação do beneficiado. São permeados por razões de política fiscal ou mesmo com o propósito de atenção ao princípio da capacidade contributiva, sendo hipóteses de favorecimento extraordinário de alguns contribuintes, com propósitos extrafiscais, preponderantemente.

⁶⁹

À luz do trecho transcrito, observa-se que se encaixam na categoria dos benefícios fiscais todas as formas de exoneração tributária que prescindem de contraprestação por parte do contribuinte para que haja o seu desfrute. São verdadeiros privilégios concedidos pelo Estado a determinados sujeitos, eminentemente por razões de política fiscal, para evitar a cobrança de tributos de forma injusta e excessiva.

A título de exemplo, cite-se a isenção do Imposto de Renda para os portadores de doenças graves (art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1998⁷⁰) e a

⁶⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações Tributarias, Incentivos e Benefícios Fiscais**, p. 16 – 17.

⁷⁰ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...] XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose

imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, CF/1988), ambas hipóteses de exoneração fiscal nas quais o Estado se abstém da cobrança do Imposto de Renda (no caso dos portadores de doenças graves), e de quaisquer impostos (no caso dos templos de qualquer culto), sem que, para tanto, seja exigida uma contraprestação por parte dos respectivos beneficiários para o gozo do benefício fiscal.

Por outro lado, os incentivos fiscais buscam induzir uma determinada prática por parte do contribuinte através da exigência de uma contrapartida, geralmente voltada à promoção do bem comum.

São instrumentos de desoneração tributária, com fundamento em lei ou contrato, que, como o próprio nome diz, objetivam incentivar um determinado comportamento por parte do sujeito passivo da relação jurídico tributária, fomentando a prática de ações consideradas convenientes ou interessantes para o poder público.

É o que ocorre, por exemplo, com os incentivos fiscais concedidos com base no Lucro da Exploração das atividades desenvolvidas por indústrias situadas nas regiões da Superintendência de Desenvolvimento do Amazonas (SUDAM) e da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE). Nesses casos, o Poder Público, com vistas ao desenvolvimento econômico das regiões Norte e Nordeste, concede incentivos fiscais, como a redução do Imposto de Renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração, para as empresas que fizerem investimentos voltados à instalação de indústrias nessas regiões (base legal: art. 19, Decreto Lei nº 1.598/77 ⁷¹ e art. 69 da Lei nº 12.715/2012 ⁷²).

múltipla, neoplasia maligna, cegueira, (...), com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.

⁷¹ **Art. 19.** Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I - a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados;

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III - outras receitas ou outras despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

⁷² **Art. 69.** Os arts. 1º e 3º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, passam a vigorar com a seguinte redação: "**Art. 1º** Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2018 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, terão direito

Outro exemplo de incentivo fiscal se dá no âmbito do Estado do Paraná, que oferece às empresas que realizam importações pelos portos e aeroportos paranaenses a suspensão do pagamento do ICMS devido nas operações de importação de matéria-prima e material intermediário ou secundário para ser utilizado no processo produtivo das empresas (base legal: art. 615 do RICMS-PR/2012 – Decreto nº 6.080/2012 ⁷³). Neste exemplo, saliente-se que a contrapartida exigida pelo Estado do Paraná para o gozo do incentivo fiscal é justamente a realização de importações pelos portos e aeroportos paranaenses, visando o desenvolvimento da infraestrutura e da indústria local.

Para fins de identificação de uma exoneração tributária como sendo um incentivo ou um benefício fiscal, Betina Grupenmacher propõe um método que envolve, num primeiro momento, a análise da exposição de motivos do diploma legislativo que concede a respectiva exoneração fiscal e, num segundo momento, o uso da interpretação sistemática das normas nele contidas ⁷⁴.

Deste modo, se a partir da aplicação desse método se verificar que a intenção do legislador é de estimular determinada atividade ou categoria de pessoas através da exigência de uma contraprestação, estar-se-á diante de um incentivo fiscal. Por outro lado, se da utilização do mesmo raciocínio hermenêutico se identificar que o propósito da concessão de vantagem se dá por motivos de política fiscal, sem que do contribuinte seja exigida uma necessária contraprestação, estar-se-á diante de um benefício fiscal que, em hipótese alguma, poderá ser arbitrário ou antiisonômico.

Por fim, a classificação de uma exoneração tributária como sendo um incentivo ou um benefício fiscal se mostra relevante quando se analisa a fundamentação da sua criação, o que geralmente se faz através da exposição de motivos da lei que os institui.

Em se tratando de um benefício fiscal, a sua instituição se mostra muito mais árdua para o poder público, já que independe da existência de uma contrapartida por

à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração”.

⁷³ **Art. 615.** Fica concedida ao estabelecimento industrial que realizar a importação de bem ou mercadoria por meio dos portos de Paranaguá e Antonina e de aeroportos paranaenses, com desembaraço aduaneiro no Estado, a suspensão do pagamento do imposto devido nesta operação, quando da aquisição de: I - matéria-prima, material intermediário ou secundário, inclusive material de embalagem, para ser utilizado em seu processo produtivo;

⁷⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações Tributarias, Incentivos e Benefícios Fiscais**, p. 18.

parte dos sujeitos beneficiados. Deste modo, para que não se viole princípios constitucionais tributários, como é o caso dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, é preciso ter muita cautela na sua concessão e, principalmente, na sua fundamentação, pois sempre haverá quem os enxergue como privilégios odiosos concedidos a uma parcela da sociedade.

Em contrapartida, a outorga de um incentivo fiscal se mostra menos ardilosa, uma vez que demanda uma contrapartida por parte do beneficiário para a sua fruição, ou seja, caso não venha a ser praticada a atividade intentada pelo poder público, não há que se cogitar a concessão da exoneração tributária.

Ademais, na maioria das vezes, os incentivos fiscais se prestam a cumprir objetivos econômicos e sociais relevantes, como a função regulatória da economia, ou a realização de direitos e garantias fundamentais, de modo que, também por este motivo, a sua fundamentação se torna muito mais fácil para os agentes públicos que almejam a sua instituição.

4.2. A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social como categoria de incentivo fiscal

Como visto no tópico anterior, tanto os incentivos quanto os benefícios fiscais operam uma desoneração total ou parcial da carga tributária, estando o primeiro atrelado a uma contrapartida por parte do contribuinte, enquanto o segundo independe de tal contraprestação.

Quanto aos incentivos fiscais, o seu fim último é, sempre, o de impulsionar a sociedade civil para a prática de atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando os particulares colaboradores do setor público na concretização das metas tidas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social.

Partindo-se deste raciocínio, é possível enquadrar a imunidade tributária concedida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos na categoria de incentivo fiscal, uma vez que estas instituições realizam atividades de auxílio ao Estado na consecução das finalidades públicas, como a proteção do

mínimo existencial, a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e a garantia do desenvolvimento nacional.

Neste sentido, saudosas são as palavras de Geraldo Ataliba:

O que o art. 150, VI, “c”, quer é a colaboração destas entidades – particulares por natureza – com o Estado. Quer a Constituição não só incentivar pessoas privadas a que criem instituições de educação e assistência suprimindo as deficiências da ação estatal, aperfeiçoando-a ou melhorando-a, como ainda visa a assegurar que essas entidades existam desembaraçadamente, inclusive quanto a encargos tributários.⁷⁵

Para se chegar a tal conclusão, é preciso analisar a relação “incentivo fiscal *versus* contrapartida do beneficiário” (apresentada no tópico anterior) pela ótica do Estado, e não do particular, pois, para este último, a imunidade recebida em virtude da prática de atividades voltadas à educação e à assistência social possui um caráter de retribuição, e não de contraprestação.

Já quando se enxerga a mesma relação pela ótica do ente estatal, o caráter de contraprestação fica evidente, na medida em que o Estado, ciente de que não consegue prover todas as necessidades públicas, opta por conceder a imunidade tributária às entidades privadas que o auxiliam na consecução dos objetivos do Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988.

Em outras palavras, o auxílio ao Estado na consecução das finalidades públicas deve ser visto como uma contrapartida por parte das instituições de educação e de assistência social para o gozo da imunidade tributária porque, para a Administração Pública é interessante que estas instituições se multipliquem, já que são notórias as suas deficiências no tocante à prestação dos serviços sociais básicos.

Diante desta insuficiência, o poder público precisa incentivar a participação da sociedade no auxílio à promoção do bem comum, e faz isso a partir da concessão de incentivos fiscais, como é o caso da imunidade tributária outorgada às entidades beneficentes e assistenciais. Neste particular, destacam-se as palavras de Fernando Borges Mânica:

[...] podemos consignar, com Sílvia Faber Torres, que a imunidade ora estudada visa a ‘incentivar a atividade educacional (imunidade das

⁷⁵ ATALIBA, Geraldo apud CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 889.

instituições de educação) e a fomentar a saúde e a assistência social (imunidade das instituições de assistência social)'. Afinal, tais atividades consistem em serviços que o Estado tem o dever de prestar à população – seja através de sua própria estrutura, seja através de entidades privadas (do setor público não-estatal).⁷⁶

Destarte, verifica-se que a imunidade tributária concedida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos consiste em uma clara modalidade de incentivo fiscal, uma vez que configura uma contraprestação por parte da sociedade civil, materializada na prestação de atividades voltadas à educação e à assistência social.

5. IMUNIDADES, EXTRAFISCALIDADE E JUSTIÇA SOCIAL

5.1. A extrafiscalidade na concessão da imunidade às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos

Como visto na introdução do presente trabalho, o Estado, em sua vertente Social, passou a ter um papel de preponderância na redução e eliminação das mazelas sociais, bem como na consecução das finalidades públicas.

Entretanto, para que estas finalidades sejam atendidas, o Poder Público precisa arrecadar tributos, que consistem na principal fonte de receitas necessárias ao exercício regular das suas atividades.

Ocorre que, devido ao grande crescimento das demandas sociais, proporcionado pelo aumento da complexidade da sociedade e pelo vertiginoso crescimento populacional ocorrido nos séculos XX e XXI, as funções assumidas pelo Estado Social se multiplicaram de tamanha forma que somente a tributação se tornou insuficiente para prover todos os recursos demandados pela estrutura estatal criada.

Ora, se até um tempo atrás a tributação com finalidade arrecadatória – a chamada “fiscalidade” – consistia na principal forma do Estado financiar a grande

⁷⁶ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte, MG: Forum, 2005, p. 186.

maioria dos custos atrelados à prestação dos serviços públicos, nos dias de hoje, ele tem buscado formas alternativas de realizar os objetivos que fundamentam a sua existência.

Uma dessas formas se dá através do emprego da chamada “extrafiscalidade”, que consiste, segundo lição de Geraldo Ataliba, “no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista a realização de valores constitucionalmente consagrados” ⁷⁷.

Nesse sentido, a extrafiscalidade tem sido um importante mecanismo utilizado pelo Estado para a consecução de diversas finalidades públicas, como o desenvolvimento econômico, o equilíbrio da balança comercial, a preservação do meio ambiente, o fomento às manifestações culturais, a tutela da saúde pública, enfim, a promoção efetiva de direitos fundamentais e políticas sociais constitucionalmente contempladas.

No tocante às imunidades, percebe-se que podem configurar manifestações de extrafiscalidade na medida em que o Estado, através da obediência às normas imunitórias, abre mão de parte de sua arrecadação para realizar atividades que geram benefícios à sociedade, estando voltadas à redução – quando não a eliminação – de desigualdades, carências e injustiças ⁷⁸.

Em outras palavras, ao conceder a imunidade, a Constituição almeja proteger certas pessoas da tributação, justamente para que direitos fundamentais não sejam violados. É o que diz Ives Gandra, no trecho que ora segue:

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do poder Constituinte em função das ideias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. [A imunidade] resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico etc., e assim, não deve considerar a imunidade como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo. ⁷⁹

⁷⁷ ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade**. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990, p. 233.

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos**: arts. 150, VI, c; 150 § 4º, e 195, § 7º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006, p. 27.

⁷⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**, p. 246.

Em congruência com o trecho destacado, José Roberto Vieira destaca que toda e qualquer norma tributária que possua finalidade extrafiscal deve encontrar nítida e clara consagração constitucional, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, ao princípio da igualdade ⁸⁰.

No caso da imunidade das entidades beneficentes e assistenciais, os fundamentos constitucionais para a sua concessão podem ser encontrados em diversos dispositivos da Lei Maior, tais como: no artigo 1º, incisos II e III, que estipulam como fundamentos da República Federativa do Brasil a cidadania e a dignidade da pessoa humana; no artigo 3º, que, reiterando o conteúdo do preâmbulo da Constituição ⁸¹, elenca como objetivos da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de qualquer origem; também no art. 6º, que apresenta o rol dos direitos sociais prestacionais; e, principalmente, nos artigos 203 e 205, que tratam, respectivamente, da assistência social e da educação como direito de todos e dever do Estado, podendo ser prestadas em colaboração com a sociedade.

Outrossim, não se pode perder de vista que a imunidade tributária concedida às instituições de educação e de assistência social consiste em uma modalidade de incentivo fiscal, na medida em que serve de estímulo ao desenvolvimento de atividades voltadas à promoção do bem comum.

Deste modo, verifica-se que a razão para a outorga da imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social remonta à ideia de extrafiscalidade, na medida em que põe a salvo da tributação as entidades que auxiliam o Estado na proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, tais como a educação, a saúde, o lazer, a moradia, a alimentação, o trabalho, a proteção à maternidade e à infância, entre outros direitos consagrados na Constituição Federal,

⁸⁰ VIEIRA, José Roberto. **A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro?** Revista de Direito Tributário nº 118 – Junho de 2013. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 27 – 28.

⁸¹ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”.

consistindo em um verdadeiro mecanismo empregado pelo Estado para a consecução da justiça social, como será demonstrado no tópico seguinte.

5.2. A imunidade das entidades beneficentes e assistenciais como instrumento para a realização da justiça social

Em poucas palavras, a justiça social pode ser conceituada como a construção moral e política baseada na igualdade de direitos e na solidariedade coletiva ⁸².

No ordenamento jurídico brasileiro, a justiça social se articula em torno da ideia de dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III, CF/1988) estando expressamente estatuída como um preceito jurídico nos artigos 170 ⁸³ e 193 ⁸⁴ da Constituição Federal, nos capítulos que tratam, respectivamente, dos princípios gerais da atividade econômica e das disposições gerais da ordem social.

Através da redação do *caput* do art. 170 da Constituição Federal, percebe-se que a ordem econômica, a valorização do trabalho humano, a livre iniciativa e a existência digna devem ser desenvolvidas para realizar a justiça social, de acordo com os seus ditames, ou seja, é a justiça social que conforma o fim da ordem econômica de assegurar a existência digna a todos ⁸⁵.

Em congruência, o artigo 193 do Texto Maior vincula a justiça social à ordem social. Ao tratar desta, a Constituição harmonizou os seus princípios aos da ordem econômica, na medida em que, enquanto esta visa garantir que o desenvolvimento econômico se oriente para o bem-estar e a justiça sociais, aquela não os assegura

⁸² BARZOTTO, Luis Fernando. **Justiça Social - Gênese, estrutura e aplicação de um conceito**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_48/artigos/ART_LUIS.htm>. Acesso em: 14 out. 2014.

⁸³ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...).

⁸⁴ Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

⁸⁵ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 240.

instrumentalmente, mas os visa diretamente, conforme leciona Tércio Sampaio Ferraz Jr.: “os valores econômicos são valores-meio. Os sociais, valores-fim”⁸⁶.

Assim, a ordem social tem como objetivo a justiça social, devendo o Estado empregar mecanismos para alcançá-la, em especial mediante emprego de recursos públicos visando o desenvolvimento da sociedade.

Entretanto, não é apenas através do dispêndio de recursos públicos no atendimento das finalidades coletivas que se alcança o bem comum e a justiça social, mas também mediante emprego de mecanismos extrafiscais como a imunidade tributária objeto do presente estudo.

Levando-se em consideração todas as ideias e conceitos trazidos até o momento, é possível afirmar que a imunidade concedida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos consiste em um instrumento empregado pelo Estado no intuito de realizar a justiça social.

Isto porque, como demonstrado anteriormente, a intenção do legislador constituinte ao inserir as imunidades tributárias na Constituição remonta a questões de ordem política, social e econômica, pretendendo traçar normas de conduta limitadoras do poder do Estado com o fim de propiciar o desenvolvimento humano e o crescimento da nação, através da desoneração de certas atividades.

De uma forma geral, não apenas as imunidades tributárias, mas também os princípios constitucionais tributários existem em face à necessidade de proteção dos contribuintes contra possíveis irregularidades advindas da atuação do Estado, conforme leciona Roque Carrazza:

Nossa Constituição, no louvável propósito de transformar a República brasileira num Estado Democrático de Direito, submeteu a ação tributária das pessoas políticas a um extenso rol de princípios [...], que protegem, ao máximo, os contribuintes, contra eventuais abusos fazendários.⁸⁷

Nesse sentido, a própria existência de benefícios e incentivos fiscais concedidos através de imunidades ou outros mecanismos de exoneração tributária representa a admissão de que a sociedade não é homogênea⁸⁸.

⁸⁶ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **A legitimidade na Constituição de 1988**. In: FERRAZ JR. et al. *Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 53

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 64.

⁸⁸ SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária: entidades de educação & assistência social**, p. 42.

A sociedade é formada por uma diversidade de grupos, cujos ideais e interesses são distintos, necessitando, portanto, de tratamento diferenciado para que se estabeleça a igualdade, não apenas no seu aspecto formal, preceituado na máxima “todos são iguais perante a lei”⁸⁹, mas também em seu aspecto material ou substancial, que consiste em proporcionar às partes as mesmas oportunidades, levando-se em consideração as características que as tornam desiguais.

Neste aspecto, importante lembrar a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, no estudo intitulado *O Conteúdo Jurídico do princípio da igualdade*⁹⁰, no qual o autor identifica as condições de concretização deste princípio, mediante exame: *i)* do fator de discriminação; *ii)* da correlação lógica entre esse fator e o tratamento jurídico estabelecido⁹¹; e *iii)* da consonância entre essa correlação e os valores constitucionais existentes.

Ora, no caso da imunidade concedida às instituições de educação e de assistência social, o fator de discriminação que recai sobre estas entidades é justamente o auxílio ao Estado no atingimento das finalidades públicas sem o intuito lucrativo, prática que não só as diferencia das demais entidades existentes, mas também denota a sua ausência de capacidade contributiva, uma vez que não demonstram o acúmulo de riquezas ou a prática de atividades econômicas suficientes à submissão aos tributos.

Ato contínuo, a correlação lógica entre o fator de discriminação e o tratamento jurídico estabelecido se evidencia na medida em que o Estado concede a imunidade tributária (tratamento jurídico diferenciado) como contrapartida pelo auxílio destas entidades na prestação dos serviços sociais e educacionais sem finalidade lucrativa (fator de discriminação).

Por fim, a consonância entre essa correlação e os valores constitucionalmente estabelecidos pode ser percebida, como já demonstrado anteriormente, através da interpretação teleológica de diversos dispositivos contidos na Lei Maior, os quais fundamentam a concessão da imunidade em apreço, especialmente os artigos 1º e 3º da Constituição, que apresentam os fundamentos e

⁸⁹ Art. 5º, CRFB/1988: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...].

⁹⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 41.

⁹¹ Humberto Ávila prefere falar em compatibilidade lógica entre o fator de discriminação e a finalidade do tratamento jurídico estabelecido (ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, pp. 62-73 e 191).

objetivos da República Federativa do Brasil e os artigos 203 e 205, que estabelecem o tratamento jurídico relativo à assistência social e à educação, respectivamente.

Destarte, resta claro que a imunidade tributária concedida às instituições de educação e de assistência social remonta à ideia de justiça social na medida em que fomenta a prática de atividades voltadas ao bem comum, sem criar distorções infundadas ou violar princípios e regras consagrados no texto constitucional.

6. CONCLUSÃO

Feitas as considerações necessárias à compreensão do tema proposto, é possível estabelecer algumas conclusões, as quais serão apresentadas na ordem dos capítulos em que foram discutidas.

No capítulo um, viu-se que o modelo de Estado intentado pela Constituição Federal de 1988 é o Estado Social de Direito, ou seja, o Estado intervencionista que requer sempre a presença militante do poder político nas esferas sociais.

Esta escolha fez com que a responsabilidade pela promoção da justiça social e do bem comum recaísse principalmente sobre o Estado que, por intermédio da tributação, deve arrecadar boa parte dos recursos necessários à consecução das necessidades públicas.

Em matéria tributária, a Constituição Federal disciplina as competências para tributar e estipula também os seus limites, excluindo da tributação certas pessoas, fatos e atividades visando a proteção de valores e garantias previstos em seus artigos, estabelecendo as denominadas imunidades tributárias.

No capítulo dois, observou-se que as imunidades tributárias são regras jurídicas com sede constitucional que podem delimitar (no sentido negativo) a competência dos entes políticos da Federação ou constituir regras de não-incidência tributária, a depender da corrente doutrinária que se escolha para estudo.

Ademais, sempre têm fundamento em princípios constitucionais relevantes, ou em direitos fundamentais igualmente relevantes, diferindo do instituto da isenção que opera em patamar legislativo infraconstitucional.

No capítulo três, tratou-se dos conceitos de instituição de educação e de assistência social, demonstrando que a Constituição Federal não define o que vem a ser a educação e a assistência social, mas limita-se a apenas apresentar exemplos do que seriam atividades voltadas ao atingimento destas finalidades públicas, nos termos dos artigos 203 e 205 da Carta Magna.

Não obstante, ambos os dispositivos devem ser interpretados de forma ampla, de modo que qualquer entidade sem finalidade lucrativa que preste algum serviço tendente ao alcance desses direitos pode ser considerada uma instituição de educação ou de assistência social, desde que cumpra os demais requisitos da lei.

Quanto à disciplina jurídica dos artigos 150, VI, “c” e 195, §7º, da Constituição Federal, demonstrou-se que a primeira norma veicula a imunidade tributária no que tange aos impostos incidentes sobre renda, patrimônio e serviços das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, enquanto a segunda trata da imunidade (e não de isenção, a despeito da falha na redação do dispositivo) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social no que tange às contribuições para o financiamento da seguridade social.

Na sequência, tratou-se dos requisitos necessários à fruição da imunidade em tela, demonstrando que estão presentes no artigo 14 do Código Tributário Nacional, quais sejam: I) a não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou da renda das entidades imunes aos seus titulares ou sócios; II) a aplicação integral, no país, dos recursos obtidos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e III) a manutenção de escrituração que registre as receitas e despesas em livros capazes de assegurar a exatidão das informações contábeis e fiscais das entidades imunes.

Assim, o simples cumprimento dos requisitos dispostos no artigo 14 do CTN dá plena eficácia e total aplicabilidade aos artigos 150, VI, “c” e 195, §7º, da Constituição Federal, de modo que a imunidade em tela independe de requerimento ou petição.

No capítulo quatro, tratou-se da diferença existente entre os conceitos de incentivos e de benefícios fiscais a partir de uma classificação proposta por Betina Grupenmacher, que adota como critério para diferenciação destes institutos a existência, ou não, de uma contrapartida por parte do beneficiário para que ocorra a vantagem financeira materializada na desoneração total ou parcial do tributo.

Nesse sentido, inserem-se na categoria de incentivos fiscais as exonerações tributárias de qualquer natureza que buscam estimular determinadas atividades ou indivíduos, estando atreladas a uma contrapartida. Já os benefícios fiscais independem de uma contraprestação do beneficiado. São verdadeiros privilégios concedidos pelo Estado a determinados contribuintes, eminentemente por razões de política fiscal, para evitar a cobrança de tributos de forma injusta e excessiva.

A partir desta classificação, demonstrou-se que a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social enquadra-se na categoria de incentivo fiscal, na medida em que o Poder Público, ciente de que é incapaz de satisfazer todas as necessidades públicas, concede a imunidade tributária às instituições que o auxiliam na consecução do bem comum.

Por fim, no capítulo cinco demonstrou-se que através da imunidade ínsita nos artigos 150, VI, “c” e 195, §7º da Constituição Federal, o Estado abre mão de parte de sua arrecadação para materializar políticas públicas de cunho econômico e social, utilizando-se da aplicação extrafiscal dos tributos para atingir diversos fins consagrados no Estatuto Supremo, tais como a educação, a saúde, o lazer, a moradia, a alimentação, o trabalho, a proteção à maternidade e à infância, entre outros direitos essenciais à própria feição do Estado brasileiro.

Da mesma forma, demonstrou-se que a imunidade tributária concedida às instituições de educação e de assistência social remonta à ideia de justiça social na medida em que fomenta a prática de atividades voltadas ao bem comum, sem criar distorções infundadas ou violar princípios e regras consagrados no texto constitucional.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade**. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

_____. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13ª ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BARBOSA, Maria Nazaré Lins. **Imunidade e Isenção fiscal para as ONG's**.

Disponível em: <http://www2.abong.org.br/final/download/Original_Nazare.pdf>.

Acesso em: 18 set. 2014.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001.

BARZOTTO, Luis Fernando. **Justiça Social - Gênese, estrutura e aplicação de um conceito**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_48/artigos/ART_LUIS.htm>.

Acesso em: 14 out. 2014.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BORGES, Jose Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT, EDUC, 1975.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Denominado Código Tributário Nacional pelo artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 113.3.1967. Diário Oficial da União, de 27 de outubro de 1966 e retificado no Diário Oficial da União de 31 de outubro de 1966.

BRASIL. **Lei 8.212, de 24 de julho de 1991**. Diário Oficial da União, de 25 de julho de 1996, republicado em 11 de abril de 1996 e em 14 de agosto de 1998.

BRASIL. **Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Diário Oficial da União, de 11 de dezembro de 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A Imunidade Tributária das Fundações de Direito Privado Sem Fins Lucrativos**: arts. 150, VI, “c”; 150, §4º, e 195, §7º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed., São Paulo, Malheiros, 2013.

_____. **Aspectos tributários e garantias da liberdade religiosa**. 21/07/2014. Disponível em:

<<http://www.conjur.com.br/2014-jul-21/leia-palestra-roque-carrazza-imunidade-tributaria-religiao?pagina=4>>. Acesso em: 06 Set. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

Dicionário Online de Português. Disponível em:

<http://www.dicio.com.br/beneficencia/>. Acesso em: 08 de set 2014.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **A legitimidade na Constituição de 1988**. In: FERRAZ JR. et al. *Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1989

FRANCO, Antonio L. de Sousa. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. Coimbra: Almedina, 2007.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações Tributarias, Incentivos e Benefícios Fiscais**. In GRUPENMACHER, Betina T. [et al]. Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012.

_____. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. Editora Resenha Tributária. São Paulo: 1997.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 7.ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária**: teoria e prática. Belo Horizonte, MG: Forum, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**, Belém: CESUP, 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **“Imunidades de entidades religiosas e de assistência social, sem fins lucrativos - aspectos constitucionais e de legislação complementar e ordinária”**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 196, p.163-193, jan. 2012. Disponível em:

<<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00447>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

MELLO, José Eduardo Soares de. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; RT, 1998. p.363.

PONTES DE, Miranda. **Tratado de Direito Privado**. São Paulo: Rt, 4ª Edição, 1983.

PROCÓPIO, Fábio. **Assistencialismo e Assitência social**. 2009. Disponível em: <<https://fabioprocopio.wordpress.com/2009/08/>>. Acesso em: 18 set. 2014.

REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. **Imunidade tributária**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2613, 27 ago. 2010.

Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17284>>. Acesso em: 5 jul. 2014.

SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária: entidades de educação & assistência social**. Curitiba: Juruá, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

_____. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomias**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VIEIRA, José Roberto. **A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro?** Revista de Direito Tributário nº 118 – Junho de 2013. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

XAVIER, Alberto. **As Entidades Fechadas de Previdência Privada como Instituições de Assistência Social**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 52 (jan-2000), pp. 19-45. São Paulo: Editora Dialética: 2000.